

Impuesto sobre el valor añadido e impuestos especiales

Esteban Quintana Ferrer

PID_00205533

Material docente de la UOC



Esteban Quintana Ferrer

Doctor en Derecho. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Girona.

La revisión de este material docente ha sido coordinada por la profesora: Ana María Delgado García (2014)

Segunda edición: septiembre 2014
© Esteban Quintana Ferrer
Todos los derechos reservados
© esta edición, FUOC, 2014
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Diseño: Manel Andreu
Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL
Depósito legal: B-16.550-2014



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Introducción

El objetivo de esta asignatura, dividida en seis módulos, es el estudio del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos especiales.

En los dos primeros módulos estudiamos los aspectos objetivos y subjetivos de las operaciones gravadas por el principal de los tributos que afectan al comercio de bienes y servicios: el **impuesto sobre el valor añadido (IVA)**. El objeto de análisis es, pues, el ámbito sustantivo esencial (hecho imponible y exenciones) de la fiscalidad general sobre la circulación o tráfico de bienes y servicios de carácter empresarial o, dicho de otro modo, el consumo.

Nota

En el glosario encontraréis el significado de las siglas y abreviaturas utilizadas en esta asignatura.

El IVA es un impuesto que grava las **entregas de bienes y prestaciones de servicios** efectuadas por empresarios o profesionales, las **adquisiciones intracomunitarias** de bienes y las **importaciones** de bienes. A través del mecanismo de la repercusión a los adquirentes de los bienes y servicios de las cuotas devengadas por los sujetos pasivos del impuesto (empresarios y profesionales), que son los que realizan el hecho imponible del impuesto, se consigue que la carga económica del IVA recaiga sobre el consumidor.

Hay que tener en cuenta que el tráfico patrimonial también resulta gravado por el **impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD)**. La modalidad de este impuesto que somete a tributación las transmisiones patrimoniales onerosas, también indirecto, recae sobre el tráfico no empresarial, por lo que en principio no debería presentar ningún elemento conflictivo en la delimitación con el IVA, por gravar éste las operaciones mercantiles. No obstante, tal como veremos a lo largo de esta asignatura, determinadas operaciones inmobiliarias sujetas pero exentas de IVA se gravan a través del ITPAJD.

Los elementos **subjetivos** (obligados tributarios) y de **cuantificación** de la deuda tributaria (base imponible, tipos de gravamen, deducciones en la cuota y devoluciones), así como las normas de **gestión** relativos al IVA y las especificidades de sus nueve **regímenes especiales**, constituyen el contenido de los módulos tercero, cuarto y quinto.

El IVA es un impuesto general sobre el consumo o el tráfico empresarial que grava la **totalidad de las ventas**, sea cual sea la fase del proceso de producción y el tipo de mercancía o servicio. Precisamente, el carácter **plurifásico** del IVA (que sólo grava en cada fase el valor añadido que se incorpora a los bienes y

los servicios que se transmiten) es el que, en gran parte, explica la **neutralidad** del mismo en el proceso productivo, que se consigue calculando la cuota a ingresar (o a devolver, si es negativa) mediante el mecanismo de la deducción de las cuotas soportadas por el contribuyente, pero también el que provoca la enorme complejidad técnica de su régimen jurídico y el carácter enormemente casuístico del mismo.

Este impuesto constituye el núcleo esencial de la **imposición indirecta** en España, junto con los impuestos especiales y los impuestos aduaneros. Estos tres impuestos también se denominan impuestos sobre el consumo, porque es el consumidor quien, en definitiva, tendrá que pagarlos, sea como sujeto pasivo (impuesto especial sobre determinados medios de transporte) sea como destinatario de la repercusión (IVA).

Los **impuestos especiales (IIEE)**, denominados de "**fabricación**", son impuestos monofásicos y específicos, ya que solamente gravan adicionalmente al IVA el consumo de determinadas mercancías (alcohol, tabaco, hidrocarburos, electricidad...) y en un solo momento del ciclo productivo. Junto a estos impuestos, el ordenamiento tributario español ha introducido otras figuras tributarias que también pueden calificarse de impuestos especiales: el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, el impuesto especial sobre el carbón, el impuesto sobre las primas de seguro, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, y el impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.

Hay que tener en cuenta, por último, que además de su naturaleza indirecta y del carácter empresarial, los impuestos que inciden sobre el tráfico se caracterizan también por ser impuestos de **normativa predominantemente comunitaria**. Con un grado de intensidad diferente, todos estos impuestos son objeto de regulación comunitaria, bien mediante directivas de armonización (IVA e IIEE de fabricación), bien de manera completa, mediante reglamentos (IIAA).

La existencia de esta normativa armonizadora comunitaria motiva que la **cesión parcial a las comunidades autónomas** del IVA y de los IIEE de fabricación no incluyan ninguna atribución de capacidad normativa a los parlamentos autonómicos, para evitar la disparidad de regulaciones a nivel interno, y que la **jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea** deba tenerse en cuenta como fuente de derecho de manera muy especial.

La **circulación libre de mercancías y servicios** dentro de la Comunidad exige un tratamiento fiscal unitario o lo más armonizado posible, que no distorsione el tráfico patrimonial y que evite la discriminación fiscal entre los países miembros por el hecho de gravar de manera diferente las mercancías según el país de origen. Por tanto, la función de la normativa comunitaria sobre impuestos indirectos, tal como se desprende de los propios tratados constitutivos, está encaminada a conseguir los siguientes objetivos:

- a) Evitar la existencia de barreras fiscales entre los países miembros.
- b) Unificar la fiscalidad del tráfico exterior de la comunidad.
- c) Armonizar la fiscalidad de la circulación de bienes y servicios de manera que se facilite el intercambio intracomunitario y se evite la distorsión del tráfico.
- d) Asegurar la paridad del IVA de los países miembros con vistas al cálculo del recurso comunitario sobre la base imponible de este impuesto, o base imponible común.

Objetivos

En estos seis módulos didácticos encontraréis los materiales y las herramientas procedimentales indispensables para alcanzar los objetivos siguientes:

- 1.** Conocer los aspectos generales del IVA y los elementos que configuran las denominadas operaciones interiores gravadas por el mismo (entrega de bienes y prestación de servicios).
- 2.** Determinar las diferentes particularidades que presentan las modalidades del hecho imponible del IVA que se corresponden con operaciones exteriores (adquisiciones intracomunitarias e importaciones), y delimitar los supuestos de exención del impuesto y sus efectos.
- 3.** Comprender los elementos subjetivos del IVA (obligados tributarios y repercutidos) y los parámetros a tener en cuenta para calcular la cuota de este impuesto (base imponible y tipo de gravamen).
- 4.** Extraer las características principales del sistema de deducciones de la cuota en el IVA, necesario para calcular la cuota a ingresar o a devolver, y de las devoluciones de las cuotas negativas.
- 5.** Examinar los regímenes especiales del IVA y las principales características de las obligaciones de gestión del impuesto.
- 6.** Extraer las características del régimen jurídico de las diferentes figuras que componen los impuestos especiales.

Contenidos

Módulo didáctico 1

Impuesto sobre el valor añadido (I)

Esteban Quintana Ferrer

1. Aspectos generales del impuesto
2. Hecho imponible en operaciones interiores

Módulo didáctico 2

Impuesto sobre el valor añadido (II)

Esteban Quintana Ferrer

1. Hecho imponible en operaciones exteriores
2. Exenciones

Módulo didáctico 3

Impuesto sobre el valor añadido (III)

Esteban Quintana Ferrer

1. Obligados tributarios
2. Base imponible
3. Tipo de gravamen

Módulo didáctico 4

Impuesto sobre el valor añadido (IV)

Esteban Quintana Ferrer

1. Deducciones de la cuota
2. Devoluciones

Módulo didáctico 5

Impuesto sobre el valor añadido (V)

Esteban Quintana Ferrer

1. Regímenes especiales
2. Gestión del impuesto

Módulo didáctico 6

Impuestos especiales

Esteban Quintana Ferrer

1. Los impuestos especiales de fabricación
2. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte
3. Impuesto especial sobre el carbón
4. Gestión de los impuestos especiales
5. Impuesto sobre las primas de los seguros
6. Impuestos medioambientales sobre la electricidad y los gases fluorados

Glosario

adquisición intracomunitaria *f* Adquisición a título oneroso de bienes muebles que sean transportados de un país miembro de la Unión Europea al territorio de aplicación del impuesto.

comerciante minorista *m* Sujeto que realiza, de manera habitual, entregas de bienes muebles o semovientes sin que ni él ni terceros los hayan sometido a ningún proceso de fabricación o elaboración, y siempre que más del 80% del volumen de ventas de estos bienes durante el año anterior se haya destinado a consumidores finales.

CUACPEG *m* Canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

deducción del IVA *f* Posibilidad que tienen los sujetos pasivos de deducir el importe de las cuotas del IVA devengadas que hayan soportado en los bienes y servicios adquiridos para efectuar operaciones sujetas y no exentas, que originan el derecho a la deducción.

despacho a consumo *m* Tramitación que supone no sólo el cumplimiento de las formalidades aduaneras y el pago de los derechos de tramitación correspondientes, sino también el pago del resto de impuestos indirectos aplicables (el IVA y los IIEE, cuando sea oportuno).

despacho a libre práctica *m* Declaración que confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria e implica la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados (entre ellos, el IVA y los IIEE).

devolución del IVA *f* Devolución que tiene lugar, con carácter general, cuando las cuotas soportadas exceden de manera elevada y continuada las cuotas devengadas, y cuando las compensaciones son insuficientes.

empresario o profesional *m* Persona o entidad que hace actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales o humanos, o de uno de éstos.

entrega de bienes *f* Transmisión onerosa y a veces lucrativa del poder de disposición sobre bienes corporales, incluyendo la energía.

exención plena o absoluta (en el IVA) *f* Dedución de las cuotas soportadas por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que tengan que usarse en operaciones no sujetas o exentas.

GATT *m* Acuerdo general de aranceles y comercio (*agreement on tariffs and trade*).

IACNGRR *m* Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas.

IEC *m* impuesto especial sobre el carbón.

IEDMT *m* Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

IGFEV *m* Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.

IIAA *m pl* Impuestos aduaneros.

IIEE *m pl* Impuestos especiales.

importación (en el IVA) *f* Introducción definitiva de bienes no comunitarios en el territorio de aplicación del impuesto, sea cual sea la condición del importador y el destino del bien.

impuesto plurifásico *m* Impuesto que grava cada una de las fases de producción y comercialización de los bienes.

impuesto plurifásico en cascada *m* Gravamen sobre cada fase de producción y comercialización que es independiente del que se establece sobre los otros.

impuesto sobre el valor añadido *m* Gravamen de cada fase de producción y comercialización que tiene en cuenta el de los anteriores, de manera que sólo se grava en cada fase el valor añadido que se incorpora a los bienes y los servicios que se transmiten al adquirente o consumidor.

impuestos especiales *m pl* Impuestos de naturaleza indirecta, cuyo objeto de gravamen es el consumo específico de determinados productos, de manera monofásica.

IPCNGRR *m* Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

IPS *m* Impuesto sobre las primas de seguros.

ITPAJD *m* Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

IVA *m* Impuesto sobre el valor añadido.

IVPEE *m* Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

LGT *f* Ley General Tributaria.

LIIEE *f* Ley de Impuestos Especiales.

LIVA *f* Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

operaciones interiores *f pl* Entrega de bienes y prestaciones de servicios en el IVA.

prestación de servicios *f* Transmisión de derechos que hacen posible el uso o el disfrute de los bienes; también puede consistir en la realización de determinadas actividades.

regla de prorrata *f* Regla que se aplica cuando el sujeto pasivo hace operaciones que dan derecho a deducción y/o que no generan este derecho (operaciones no sujetas o exentas).

repercusión del IVA *f* Mecanismo por el que los sujetos pasivos del impuesto han de trasladar íntegramente las cuotas devengadas a los destinatarios de los bienes o servicios.

RDGT *f* Resolución de la Dirección General de Tributos.

RIIEE *m* Reglamento de los impuestos especiales.

RIVA *m* Reglamento del impuesto sobre el valor añadido.

TARIC *m* Arancel aduanero integrado comunitario.

TJCE *m* Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

TRLITPAJD *m* Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

UE *f* Unión Europea.

valor en la aduana *m* Con carácter general, valor de transacción, es decir, precio efectivamente pagado o pendiente de pago por las mercancías cuando éstas se vendan para ser exportadas con destino al territorio aduanero comunitario, con una serie de ajustes previstos en la normativa comunitaria.

zonas y depósitos francos y depósitos aduaneros *fpl* Espacios del territorio aduanero comunitarios en los cuales se pueden introducir mercancías comunitarias y no comunitarias sin sujeción a los derechos de exportación o importación.

Bibliografía

Bibliografía básica

Impuesto sobre el valor añadido

Abella Poblet, E. (2006). *Manual del IVA*. Madrid: La Ley, El Consultor.

Albiñana García-Quintana, C. (1994). *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*. Bilbao: Deusto.

Alguacil Marí, M. P. (2013). "Reflexiones sobre la racionalidad de la regulación del IVA". En: Cubero Truyo, A. (coord.). *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

Autores varios (2013). *Manual Práctico IVA 2013*. Madrid: Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Disponible en la web: www.agenciatributaria.es

Autores varios (2014). *Memento Práctico IVA 2014*. Madrid: Ediciones Francis y Taylor.

Autores varios – Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada (2001). *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*. Granada: Editorial Comares.

Bunes Ibarra, J.M. de (2010). *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Bunes Ibarra, J. M. de; Solana Villamor, F. (2006). *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y comercio exterior*. Madrid: CISS.

Calvo Ortega, R. (dir.) (1987). *El IVA en España*. Valladolid: Lex Nova.

Casado Ollero, G. (1979). *La estructura jurídica y el procedimiento de aplicación del IVA*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Ceniceros, A. M. (2010). *Impuesto sobre el Valor Añadido. Manual Práctico*. Madrid: Starbook.

Chico de la Cámara, P.; Galán Ruiz, J. (ed. lit.) (2012). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

Chico de la Cámara, P.; Galán Ruiz, J. J.; Rodríguez Ordanza, J. A. (dirs.) (2010). *Fiscalidad Práctica. Tomo IV. Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Civitas.

Fernández Díez, A. (2007). *Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis de las reglas esenciales para la aplicación del impuesto*. Vigo: Editorial Ideas Propias.

Gascón Orive, A. (2011). *IVA práctico*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

González Sánchez, M. (1994). *Impuesto sobre el Valor Añadido*. Valladolid: Lex Nova.

Herrero de la Escosura, P. (1996). *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Madrid: Universidad de Oviedo / Marcial Pons.

Longás Lafuente, A. (2011). *El IVA en esquemas y resúmenes*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Moreno Valero, P. A. (2001). *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*. Madrid: Marcial Pons.

Pérez Herrero, L. M. (1997). *La sexta Directiva comunitaria del IVA*. Barcelona: Cedecs.

Pérez Martínez, J. M.; Redondo Barcala, M. (2006). *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Consejo General de Colegios de Administradores.

Ramírez Gómez, S. (1994). *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Civitas.

Ramírez Gómez, S. (1997). *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del Impuesto*. Pamplona: Aranzadi.

Rodríguez Márquez, J. (2011). "Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro Verde sobre el futuro del IVA". *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 24).

Sánchez Gallardo, F.J. (2011). *1.000 preguntas sobre IVA*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.

Sánchez Gallardo, F.J. (2012). *Memento de autor. IVA para expertos 2012*. Madrid: Francis Lefebvre.

Solé Estalella, Jordi (2011). *El IVA inteligible*. Madrid: Marcial Pons.

Zurdo Ruíz-Ayúcar, J. (1993). *Tratado sobre el IVA*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Impuestos especiales

Albiñana García-Quintana, C. (dir.) (1983). *Estudios sobre los Impuestos Especiales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Alonso González, L. M. (1993). "Comentario a la nueva Ley de Impuestos Especiales". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 77).

Alonso González, L. M. (1995). "Los Impuestos Especiales como tributos medioambientales". En: J. Esteve Pardo (coord.). *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*. Madrid: Civitas.

Alonso González, L. M. (1997). "La armonización de los Impuestos Especiales en la Unión Europea". *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* (núm. 1).

Álvarez García, S.; Álvarez Villa, M. T. (2000). "Los Impuestos Especiales en la Unión Europea: ¿de una finalidad recaudatoria a la protección del medio ambiente?". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 183).

Arizaga Junquera, M. C.; Álvarez García, S. (1998). "La influencia del derecho tributario europeo en la legislación española sobre Impuestos Especiales". En: Autores varios. *Constitución Española en el ordenamiento comunitario europeo (II): XVII Jornadas de Estudio*. Madrid: Ministerio de Justicia.

Autores varios (2000). *Impuestos Especiales: doctrina de la Dirección General de Tributos*. Madrid: Centro de Publicaciones y Documentación del Ministerio de Economía y Hacienda.

Berché Moreno, E; Mascó, B. (2013). *Tratado de Aduanas e Impuestos Especiales*. Barcelona: Editorial Bosch.

Calvo Vérguez, J. (2008). "Principales novedades introducidas en el ámbito de los impuestos Especiales por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 280).

Carrasco Parrilla, P. J. (2008). "Cláusulas antielusión en los impuestos especiales". En: M. A. Collado Yurrita; J. A. Sanz Díaz-Palacios; S. Moreno González. *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*. Madrid: Atelier.

Cazorla Sánchez, P. L. (1994). "Los Impuestos Especiales". *Actualidad Financiera* (núm. 2).

Cnossen, S. (2010). "La economía de los Impuestos Especiales". *Papeles de Economía Española* (núms. 125-126).

Eres Sáez, C. (2009). "La nueva Directiva en materia de Impuestos Especiales. Principales modificaciones, incidencia sobre la normativa nacional, particularidades en relación a las pérdidas y la circulación". *Tribuna Fiscal* (núm. 231).

González-Jaraba, M. (2005). *Los Impuestos Especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y tabaco)*. Madrid: La Ley.

Huelín Martínez de Velasco, J. (2007). "La armonización fiscal de los Impuestos Especiales: una visión jurisprudencial". *Estudios de Derecho Judicial* (núm. 143).

Laurica Valdemoros, J. (2012). *Los Impuestos Especiales* (Tomos I y II). Madrid: Taric.

Solana Villamor, F. (1994). *Manual comentado de Impuestos Especiales*. Madrid: Actualidad Editorial.